



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende V. und die weiteren Mitglieder M1, M2 und M3 über die Berufung der Bw., vertreten durch Die Wirtschaftsberater Freyenschlag-Ganner-Halbmayr-Mitterer SteuerberatungsgmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, vom 13. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels, vertreten durch L., vom 1. September 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 nach der am 28. Februar 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### **1. Folgender Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten des Finanzamtes:**

1.1.	Mit Beschluss des Kreisgerichtes Wels vom 9. Juli 1991, AZ. S 59/91, wurde über das Vermögen der Fa. M. GmbH & Co KG (Bw.) der Konkurs eröffnet. Die Gesellschaft wurde in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 18. August 1997, AZ. S 59/91-129 wurde der Konkurs nach Verteilung gemäß § 139 der Konkursordnung aufgehoben.
1.2.	Mit dem Schreiben vom 9. Dezember 1997 teilte der Dipl. Vw. Harald B. mit, dass nach Aufhebung des Konkurses der Fa. M. GmbH & Co KG im August 1997 die Gesellschafter nach deren Auskunft, die Fa. nicht weiterführen werden, sondern nur

	<p>die amtliche Löschung abwarten. Es seien daher 1997 keine Umsätze getätigt worden. Am 16. Februar 1998 reichte der Dipl. Vw. Harald B. für die Bw. Formulare, betreffend die Umsatzsteuererklärung für 1997 und die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften), für 1997 ein. Die Erklärungsformulare waren nicht ausgefüllt. Auf der ersten Seite der Umsatzsteuererklärung für 1997 war ausgeführt:</p> <p style="text-align: center;"><i>"Konkurs abgeschlossen 8/97 keine Aktivitäten geplant. Gesellschaft ist im Löschungsverfahren!"</i></p>
1.3.	<p>Mit Bescheid vom 24. Juni 1998 wurden die im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte der Fa. M. GmbH &amp; Co KG gemäß § 188 BAO festgestellt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 0,00 S festgestellt.</p>
1.4.	<p>Das Finanzamt hat am 31. Januar 2001 einen gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheid hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte für das Kalenderjahr 1997 erlassen. Darin wurde festgestellt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 14,001.528,00 S betragen. Der Bescheid richtete sich an Herrn Dipl. Vw. Harald B., Herrn Dieter M. und die Fa. C. Management Beteiligungs AG als ehemalige Gesellschafter der M. GmbH &amp; Co KG. Gegen diesen Bescheid wurde mit Telefax vom 13. März 2001 eine Berufung vom Finanzamt Wels eingebracht. Das Finanzamt hat hinsichtlich der Berufung vom 13. März 2001 mit Bescheid vom 1. Oktober 2001 einen Mängelbehebungsauftrag erlassen. Gleichzeitig wurde eine Bescheidbegründung nachgereicht. Mit Telefax vom 12. Oktober 2001 wurde dazu eine Stellungnahme abgegeben. Es wurde insbesondere ausgeführt, dass die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO fehlen.</p>
1.5.	<p>In einem Ergänzungsvorhalt vom 11. Dezember 2001, gerichtet an Herrn Dipl. Vw. Harald B., Dieter M. und die Fa. C. Management Beteiligungs AG, als ehemalige Gesellschafter der Fa. M. GmbH &amp; Co KG zu Handen des einschreitenden Steuerbüros wurden folgenden Fragen gestellt:</p> <p style="padding-left: 2em;"><i>"Aus den hier vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, wann bzw. ob Herr Dieter M. von seiner Nachschussverpflichtung, betreffend Auffüllung des negativen Kapitalkontos entlastet wurde. Wenn ja, ab wann stand fest, dass Herr Dieter M. keine Nachschussverpflichtung mehr hat. Vor, oder nach Konkursaufhebung. Geeignete Unterlagen mögen vorgelegt werden, damit das Finanzamt Wels den genauen Zeitpunkt festlegen kann, ab wann ein evtl. Veräußerungsgewinn entstanden ist."</i></p> <p>Nach mehreren Fristverlängerungen teilte das einschreitende Steuerbüro mit, die Fragestellung als solche sei verwunderlich, da es im Wesen einer Kommanditistenstellung liege, nicht mehr als bis zur bedungenen bzw. Hafteinlage zu</p>

	haften. Eine Nachschussverpflichtung könne es nur geben, wenn sie ausdrücklich vereinbart wurde. Eine derartige Vereinbarung sei nicht bekannt und wäre auch bei einer durchgeführten Akteneinsicht im Finanzamt nicht entdeckt worden.
1.6.	Aus Erhebungen des Finanzamtes Wels, welche in einem internen Bericht vom 21. September 2001 festgehalten wurde, geht hervor, dass das Konkursverfahren zwischen der Verteilung des Verwertungserlöses des Grundstückes H. an bevorrechtete Gläubiger im Jahr 1997 bis zum Abschluss eines Vergleiches mit einer Bank und der Verteilung der Masse im Jahr 1997 das Konkursverfahren faktisch geruht hat. Laut Verteilungsverzeichnis vom 9. Juni 1997 wurde nach Abschluss des Prozesses im Jahr 1997 eine Masse von 4,831.470,00 S an die Gläubiger verteilt. Das entspricht einer Quote von 15,81732 %.
1.7.	Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2002 wurde der gemäß § 293b BAO erlassene Berichtigungsbescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für 1997 aufgehoben. Die Berufungsvorentscheidung richtete sich an Dipl. Vw. Harald B., Dieter M. und die Fa. C. Management Beteiligungs AG als ehemalige Gesellschafter der Fa. M. GmbH & Co KG.
1.8.	Mit Bescheid vom 28. Juni 2002 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997. Gleichzeitig wurden die in dem Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 1,017.530,72 € gemäß § 188 BAO festgestellt. Die Bescheide richteten sich an Dipl. Vw. Harald B., Dieter M. und die Fa. C. Management Beteiligungs AG als ehemalige Gesellschafter der Fa. M. GmbH & Co KG. Nach Anfechtung dieses Bescheides durch die Einschreitung der Steuerberatungskanzlei mit Berufung vom 30. September 2002 wurde die Angelegenheit dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Dieser hat mit Bescheid vom 1. Juli 2003, RV/2059-L/02 die Berufung vom 30. September 2002 als unzulässig zurückgewiesen. Grund für die Zurückweisung war, dass sich die angefochtenen Bescheide an die ehemaligen Gesellschafter der GmbH & Co KG gerichtet haben. Diese seien jedoch nicht Parteien des Abgabenverfahrens gewesen, da die Kommanditgesellschaft trotz Löschung im Firmenbuch solange fortbesteht, als noch ein Abwicklungsbedarf bestehe. Die Bescheide richteten sich jedoch an eine Personenvereinigung der ehemaligen Mitglieder der Kommanditgesellschaft, die jedoch noch nicht entstanden und daher rechtlich auch nicht existent sei. Da Bescheide, die an nicht existente Parteien gerichtet werden nichtig sind, sei die Berufung unzulässig und daher auch

	<p>zurückzuweisen.</p>
1.9.	<p>Mit Bescheid vom 1. September 2003 hat das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Gleichzeitig erging ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche gemäß § 188 BAO mit 1.017.530,72 € festgestellt wurden. Davon wurden an Herrn Dipl. Vw. Harald B. negative Einkünfte in Höhe von 33.186,56 €, an Herrn Dieter M. positive Einkünfte in Höhe von 669.989,10 € und an die Fa. C. Management Beteiligungs AG positive Einkünfte in Höhe von 380.728,18 € zugewiesen. In der dazu ergangenen gesonderten Begründung vom 1. September 2003 führte das Finanzamt aus, dass am 18. Februar 1998 beim Finanzamt Wels eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften, betreffend das Jahr 1997 ohne Gewinnermittlung eingereicht worden wäre. Die Erklärung sei ebenfalls nicht ausgefüllt worden. Das Finanzamt hätte daher der Meinung sein können, dass von den Gesellschaftern die negativen Kapitalkonten aufgefüllt worden wären und somit kein Veräußerungsgewinn vorläge. Der Gewinn sei daher mit 0,00 S angenommen worden. Erst im Zuge des durchgeföhrten Rechtsmittelverfahrens hätte das Finanzamt Kenntnis davon erlangt, dass die Kommanditisten nichts nachgeschossen hätten. Diese neue Tatsache rechtfertige eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Die Auswirkungen seien nicht geringfügig, sodass auch in dieser Hinsicht eine Wiederaufnahme zu Recht erfolgt sei.</p>
1.10.	<p>In der gegenständlichen Berufung wurde sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend das Jahr 1997 als auch der damit verbundene Sachbescheid bekämpft. Inhaltlich führte die Bw. aus, dass das Finanzamt jene Tatsachen, welche es zuerst als offensichtliche Unrichtigkeit gemäß § 293b BAO beurteilt habe, jetzt als neu hervorgekommen ansehe. Diese seien dem Finanzamt aber seit dem Bescheid nach § 293b BAO bekannt gewesen. Tatsächlich sei der "volle" Sachverhalt dem Finanzamt im gesamten Verfahren zur Gewinnfeststellung 1997 enthalten und es wäre bloß vom Finanzamt zur gewünschten rechtlichen Schlussfolgerung ein intensiveres Aktenstudium notwendig gewesen. Das Nichtauffüllen eines negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten sei der gesetzliche Regelfall. Deshalb hafte der Kommanditist nur mit der Hafteinlage. Es sei den Abgabenvorschriften nicht zu entnehmen, dass dem gesetzlichen Normalfall entsprechendes Verhalten ausdrücklich angeführt werden müsse. Eine Auffüllungsverpflichtung sei abweichend von der Norm und hätte mitgeteilt werden</p>

	<p>müssen. Es sei aktenkundig, dass die Abgabenerklärungen vor Bescheiderstellung bearbeitet worden wären und vom Masseverwalter ausdrücklich auf die Beendigung des Konkurses, die beabsichtigte Löschung und das Fehlen jeder Tätigkeit hingewiesen worden sei. Es wäre dem Sachbearbeiter aufgrund der Aktenlage möglich gewesen, die entsprechenden Schlüsse zu ziehen. Der lapidare Verweis darauf, dass die Auswirkungen nicht bloß geringfügig seien, würden eine Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit der Wiederaufnahme nicht ersetzen. Die Konkursaufhebung bedinge nicht automatisch das Ansetzen eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes, denn ein solcher sei nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe zu ermitteln. Das Ausscheiden eines Gesellschafters führe zwar nach dieser Bestimmung nach Maßgabe des nicht aufgefüllten Kapitalkontos zu einem Veräußerungsgewinn, schaffe aber keinen eigenen Tatbestand. Die Beendigung einer Mitunternehmerschaft habe nichts mit dem Betriebsbegriff im Sinne des § 24 EStG 1988 zu tun. Gleiches gelte für die Aufhebung des Konkursverfahrens. Im Jahre 1997 habe kein Veräußerungsvorgang bzw. keine Betriebsaufgabe stattgefunden. Der Masseverwalter habe bereits im Jahr 1992 das gesamte Vermögen veräußert. Seit diesem Zeitpunkt seien auch alle Jahreserklärungen mit 0,00 S als Ergebnis erklärt, bzw. auf Bitte so geschätzt worden. Die Betriebsaufgabe habe daher bereits mit der Veräußerung der wesentlichen Vermögensteile spätestens 1992 stattgefunden.</p> <p>Neben der Aufhebung der angefochtenen Bescheide wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.</p>
1.11.	Die Berufung wurde am 12. Januar 2004 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

## **2. Im Verfahren vor dem UFS ist Folgendes hervorgekommen:**

2.1.	Im Zuge des Erörterungstermines am 13. Dezember 2006 wurde den Parteien des Berufungsverfahrens ein Besprechungsprogramm (Bpgr.) vorgelegt, das die unter Punkt 1.1. bis 1.11. angeführten Verfahrensschritte enthielt. Weiters enthielt das Besprechungsprogramm folgende Themen:
2.1.	<i>"Da aus der Aktenlage nicht hervorgeht, ob der Bw. die Erhebungen des Finanzamtes bekannt sind, auf Grund der ein Bericht vom 21. September 2001 erstellt wurde, werden Ablichtungen dieser Aktenteile des Finanzamtsaktes (F-Akt, Bl. 52-62/1997) dem Vertreter der Bw. überreicht.</i>
2.2.	<i>Die Abgabenerklärungen des Jahres 1997 (F-Akt, Bl. 11-13/1997) geben keinen Aufschluss darüber, ob das Kapitalkonto der Fa. M. GmbH &amp; Co KG durch die Gesellschafter aufgefüllt wurde oder nicht. Die Abgabenerklärungen für das Jahr 1997 wurden nicht entsprechend</i>

	<p>ausgefüllt. Es stellt sich daher die Frage, ob überhaupt Abgabenerklärungen vorliegen (vgl. Laudacher, SWK 26/2006, S 745; UFS 16. Juni 2006, RV/0452-L/06).</p>
2.3.	<p><i>Maßgebend im Zusammenhang mit dem Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der richtigen rechtlichen Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können. Folgender Geschehnisablauf liegt dem angefochtenen Bescheid zu Grunde:</i></p> <p><i>Aufgrund der Eingabe vom 9. Dezember 1997 (F-Akt, 10/1997) war dem Finanzamt bekannt, dass im August 1997 das Konkursverfahren abgeschlossen wurde und die Gesellschafter die Fa. nicht weiter führen werden.</i></p> <p><i>In den Abgabenerklärungsformularen vom 16. Februar 1998 (F-Akt, Bl. 11-13/1997) wurde nur darauf hingewiesen, dass keine Aktivitäten geplant sind und der Konkurs im August 1997 abgeschlossen wurde.</i></p> <p><i>Auf Basis dieser Informationen erging die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 mit Bescheid vom 24. Juni 1998 (F-Akt, 19-22/1997).</i></p> <p><i>Erst im Berichtigungsbescheid vom 31. Jänner 2001 (F-Akt, 26-31) wurde offenbar erstmals vermutet, dass die negativen Kapitalkonten nicht aufgefüllt wurden, ohne in der Begründung näher darauf einzugehen. Die fehlende Begründung wurde erst nach Erhebungen des Finanzamtes Wels (su. Pkt. 3) am 1. Oktober 2001 nachgereicht.</i></p> <p><i>Erstmals im Vorhalt vom 11. Dezember 2001 (F-Akt, 72) ist das Finanzamt der Frage nachgegangen, ob Herr Dieter M. seiner Nachschussverpflichtung betreffend Auffüllung des negativen Kapitalkontos nachgekommen ist bzw. ob eine derartige bestanden hat.</i></p> <p><i>In der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Februar 2002 (F-Akt, 80) wurde erstmals dargelegt, dass keine Nachschussverpflichtung bestanden hat.</i></p>
2.4.	<p><i>Aus den Akten konnte der UFS bislang nicht nachvollziehen, wie das Finanzamt die Einkünfte für das Jahr 1997 ermittelt hat. Eine Darstellung der Einkunftsvermittlung durch das Finanzamt ist erforderlich.</i></p>
2.5.	<p><i>Es fehlt eine konkrete Feststellung des Finanzamtes darüber, dass die Gesellschafter das negative Kapitalkonto der Gesellschaft nicht aufgefüllt haben. Woraus ergibt sich diese Annahme, wenn keine Bilanz zum 31. Dezember 1997 bzw. zum Zeitpunkt der Konkursaufhebung vorliegt?</i></p>
2.6.	<p><i>Die Konkurseröffnung über das Vermögen einer Kommanditgesellschaft führt zwar zufolge § 161 Abs. 2 iVm § 131 Z. 3 HGB zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses. Die Gesellschaft besteht vorerst weiter und kann - z.B. im Falle des Abschlusses eines Zwangsausgleiches - ihren Fortbestand sichern. Wird hingegen - wie im vorliegenden Fall - das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben, kommt es erst dadurch zur (Voll-)Beendigung der Gesellschaft (VwGH 21. Februar 1996, 94/14/0160).</i></p> <p><i>Die Auflösung der Gesellschaft bedeutet nur, dass an die Stelle des ursprünglichen Gesellschaftszweckes nunmehr der Abwicklungszweck tritt. Im gegenständlichen Fall trat an die Stelle der Liquidation gemäß § 145 ff HGB</i></p>

		<p><i>das Konkursverfahren. Die Aufhebung des Konkursverfahrens nach Vollzug der Schlussverteilung (§ 139 Abs. 1 KO) führt zur Beendigung der Gesellschaft (vgl. Koppensteiner in Straube, HGB I, § 131 Tz. 12). Eine Liquidation bzw. Abwicklung im Zuge eines Konkursverfahrens ist keine Betriebsaufgabe iSd. § 24 EStG 1988. Somit bleibt während der Abwicklung im Konkurs der Gewerbebetrieb als laufender Betrieb bestehen (vgl. Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 24 Tz. 143). Wurde somit nicht erst mit Beendigung der Gesellschaft auch der Betrieb aufgegeben?</i></p>
2.2.		<p>In der Niederschrift über den Erörterungstermin am 13. Dezember 2006 wurde Folgendes festgehalten:</p> <p><b><i>"Zu den einzelnen Themen des Bpgr. wurde Folgendes erörtert:</i></b></p> <p><i>Zu Punkt 1.1. Bpgr. wird vom steuerlichen Vertreter festgehalten, dass die Löschung der GmbH &amp; Co KG im Firmenbuch erst im Jahr 1998 erfolgt ist. Dazu wurde vom Referenten auf den deklaratorischen Charakter der Firmenbucheintragung hingewiesen.</i></p> <p><i>Dem Vertreter der Bw. werden zudem noch Ablichtungen aus dem Akt des Finanzamtes (F-Akt, Bl. 52 bis 62) überreicht (vgl. Pkt. 2.1 Bpgr.).</i></p> <p><i>Im Zusammenhang mit Pkt. 2.2. wurde vom Referenten festgehalten, dass die Abgabenerklärungen für 1997 quasi keinen Inhalt hatten, da sie vom Vertreter der Bw. nicht ausgefüllt wurden. Auf die Judikatur zum Charakter derartiger eingereichter Erklärungsformulare (UFS 16. Juni 2006, RV/0452-L/06) wurde hingewiesen.</i></p> <p><i>Zu Punkt 2.3. Bpgr. vertritt der Vertreter des Bw. die Ansicht, dass dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erstfeststellung der Einkünfte für 1997 (Bescheid vom 24. Juni 1998) der Sachverhalt bereits vollständig bekannt war. Nach der Aktenlage wurde ein Schätzungsverfahren durchgeführt.</i></p> <p><i>Dazu wies der Referent darauf hin, dass laut Aktenlage im Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte für 1997 lediglich das Anbringen vom 9. Dezember 1997 (F-Akt, Bl. 10/1997) und die Erklärungsformulare für 1997 (F-Akt, Bl. 11-13/1997) bekannt waren. Da kein Veranlagungsentwurf vorhanden ist und sich auch aus dem Feststellungsbescheid vom 24. Juni 1998 mangels Begründung kein Aufschluss über die Feststellungsgrundlagen ergibt, ist davon auszugehen, dass das Finanzamt auf Grund dieses Informationsstandes die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 durchgeführt hat. Maßgebend für das Neuhervorkommen von Tatsachen sei überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Tz. 14 mit Hinweisen auf VwGH 16. September 2003, 2000/14/0175-0177; 18. September 2003, 99/15/0120).</i></p> <p><i>Zu Punkt 2.4. Bpgr. wird dem Vertreter des Finanzamtes aufgetragen, dem UFS eine Darstellung der Einkunftsvermittlung für 1997 zu übermitteln.</i></p> <p><i>Zu Punkt 2.5. Bpgr. wird dem Vertreter des Finanzamtes aufgetragen zu ermitteln, ob neben Herrn Dieter M. auch die anderen Gesellschafter keine Nachschusspflicht getroffen hat. Gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurde eine Frist bis 31. Jänner 2007 eingeräumt.</i></p> <p><i>Der steuerliche Vertreter der Bw. führte aus, dass keine Bilanzen zu den Stichtagen der Konkursaufhebung bzw. zum 31. Dezember 1997 erstellt wurden und auch nicht mehr erstellt werden können.</i></p> <p><i>Der steuerliche Vertreter der Bw. hielt fest, dass er sich bis Ende Jänner 2007 mit den im Erörterungstermin angesprochenen Themen noch auseinander setzen wird. Insbesondere zur im Pkt. 2.6. Bpgr. aufgeworfenen Frage wird voraussichtlich noch eine Stellungnahme erfolgen."</i></p>

2.3.	Die Niederschrift über den Erörterungstermin wurde am 13. Dezember 2006 den Parteien des Berufungsverfahrens zugestellt.
2.4.	In der Stellungnahme vom 29. Jänner 2007 teilte der Vertreter der Amtspartei mit, dass Herr Dipl. Vw. Harald B. ersucht wurde mitzuteilen, ob er sein negatives Kapitalkonto auffüllen musste. Dazu sei keine Vorhaltsbeantwortung beim Finanzamt Grieskirchen Wels eingelangt. Im Übrigen wurde die Berechnung der Gewinnanteilszurechnungen für 1997 übermittelt.
2.5.	Mit Vorhalt vom 1. Februar 2007 wurden der Bw. der Ermittlungsbericht des Finanzamtes vom 29. Jänner 2007, der die Ermittlung der Gewinnanteilszurechnungen für 1997, sowie den (nicht beantworteten) Vorhalt an Herrn Dipl. Vw. Harald B. enthielt, zur Kenntnisnahme übermittelt. Dazu wurde keine Stellungnahme abgegeben.
2.6.	Die Bw. hat mit Telefax vom 27. Februar 2007 den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen. Dieses Anbringen ist dem Senat im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zur Kenntnis gelangt. Der Referent beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 282 Abs. 1 Z. 2 BAO im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung.
2.7.	<p>In der am 28. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt:</p> <p><i>"Im Folgenden möchten wir nochmals unsere Ansicht im Zusammenhang mit dem anhängigen Berufungsverfahren der Rechtssache M. darstellen:</i></p> <p><i>Über das Vermögen der Gemeinschuldnerin, M. GmbH &amp; Co KG, wurde im Jahre 1991 das Konkursverfahren beim Kreisgericht Wels eröffnet.</i></p> <p><i>Die im Zuge der Abwicklung dieses Konkursverfahrens im Jahre 1992 vom Masseverwalter veräußerten Vermögensgegenstände umfassten die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die aus verschiedenen Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens (technische Anlagen und Maschinen) bestanden. Überdies wurden Liegenschaften veräußert, die unserer Ansicht nach analog zu den umgründungssteuerrechtlichen Grundsätzen nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.</i></p> <p><i>Mit diesem Sachverhalt ist unseres Erachtens nach somit jedenfalls der Tatbestand einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 (1) Z. 2 verwirklicht (siehe hierzu auch ESt - RL 2000, Rz. 6006).</i></p> <p><i>Eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 (1) Z. 2 EStG muss</i>  <i>- im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges</i>  <i>- gleichzeitig mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit verbunden sein</i>  <i>- wobei das Betriebsvermögen veräußert oder in das Privatvermögen überführt wird (Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 24 Rz. 123).</i></p> <p><i>Im Falle von schwerer veräußerbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und einem damit verbundenen eventuellen Vorliegen einer Betriebsaufgabe in zwei</i></p>

<p>Veranlagungszeiträumen, fällt die Besteuerung des Aufgabegewinns in jenes Jahr, in das der Zeitpunkt fällt, in dem die Aufgabehandlungen bereits soweit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl.: Hofstätter/Reichel, § 24 Tz. 34).</p> <p>Festzuhalten ist, dass der Frage, ob die o.a. Merkmale wie z.B. Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Masseverwalter im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges vorliegen keine Bedeutung zukommt, da dies lediglich auf die steuerliche Begünstigung gemäß § 37 EStG einen Einfluss hat.</p> <p>Wesentlich ist allein die Tatsache, dass durch die vom Masseverwalter im Jahre 1992 durchgeführte Veräußerung der wichtigsten Betriebsgrundlagen der Betrieb als solcher zu bestehen aufgehört hat (vgl. Hofstätter/Reichel, § 24 Tz. 31), (vgl. auch BFH v. 26. Februar 1997, X R 31/95, in SWK 28/1997 K27; eine Betriebsaufgabe liegt demnach (schon) dann vor, wenn ein Unternehmer seine werbende Tätigkeit einstellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswährend fortgeführten Betrieb dienen könnten; ebenso BFH v. 16. Dezember 1997, VIII R 11/95 in SWK 9/1998 K 6; eine Betriebsaufgabe liegt (nur) dann vor, wenn mit Einstellung der gewerblichen Tätigkeit aus den äußersten Umständen eindeutig ersichtlich ist, dass der Betrieb endgültig aufgegeben werden soll.</p> <p>Bezüglich eines allenfalls vorliegenden Veräußerungsgewinnes sei die Bestimmung des § 24 EStG (1) im Wortlaut zitiert: "Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei 1. der Veräußerung</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- des ganzen Betriebes</li> <li>- eines Teilbetriebes</li> <li>- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist."</li> </ul> <p>Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z. 2 EStG: "Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben."</p> <p>Unserer Ansicht nach wurde die gewerbliche Tätigkeit bzw. der Betrieb mit Vollzug der Veräußerung der wesentlichsten Betriebsgrundlagen aufgegeben. Im Weiteren lag keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 23 Z. 2 EStG mehr vor, da zur Entfaltung von gewerblicher Tätigkeit weder betriebliche Grundlagen vorhanden waren, noch irgendeine gewerbliche Betätigung ausgeführt wurde.</p> <p>Entsprechend dem Sachverhalt ist überdies nichts aktenkundig, was auf einen noch nach dem Jahre 1992 vorliegenden gewerblichen Betrieb hindeuten würde.</p> <p>Da, wie oben ausgeführt, nach der Veräußerung der wesentlichsten Betriebsgrundlagen im Jahre 1992 kein Betrieb mehr vorhanden war, ist somit auch das Vorliegen eines Veräußerungstatbestandes im Sinne des § 24 (1) Z. 1 1. oder 3. TS in Folgejahren in Abrede zu stellen.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist überdies festzuhalten, dass für die Frage nach dem Realisierungszeitpunkt die Unterscheidung hinsichtlich eines Veräußerungs- oder eines Aufgabatbestandes jeweils im Sinne von § 24 EStG ebenso ohne Auswirkung bleibt, da eine Betriebsveräußerung einkommenssteuerrechtlich dann realisiert ist, wenn die Verfügungsgewalt (Verfügungsgeschäft) übertragen wird (vgl. SWK v. 1. Juni 2000, S 436 bzw. Quatschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz. 67).</p> <p>Somit ist sowohl für die Annahme einer Betriebsaufgabe als auch einer</p>
--

	<p><i>Betriebsveräußerung als relevanter Zeitpunkt auf das Jahr 1992 abzustellen. Vielmehr ist in weiterer Folge der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eine Änderung der Qualifizierung der Personengesellschaft als (vermögensverwaltende) Miteigentumsgemeinschaft vorzunehmen (vgl. Ruppe, die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung, S 44 sowie ESt-RL 2000, Rz. 6015).</i></p> <p><i>Die bloße Tatsache, dass die Gesellschaft als GmbH &amp; Co KG im Firmenbuch eingetragen war, und somit handelsrechtlich den Anschein einer gewerblichen Betätigung erweckte, ist für die Beurteilung der Frage, ob eine Mitunternehmerschaft im steuerrechtlichen Sinne vorliegt, ohne Belang, da der handelsrechtliche Begriff des Gewerbebetriebes weiter gefasst ist, als der steuerrechtliche, da in beiden Rechtsgebieten unterschiedliche Zielsetzungen vorliegen (vgl. Schulze-Osterloh, steuerliche Hauptprobleme der Abschreibungsgesellschaften und ihrer Gesellschafter) in Ruppe, die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung, S 22).</i></p> <p><i>Die in diesem Zusammenhang bislang erörterte Frage ob bzw. wann die Gesellschaft im handelsrechtlichen Sinne (gemäß § 161 (2) HGB iVm § 131 Z. 3 HGB) aufgelöst wurde bzw. wann die Vollbeendigung eintrat ist unseres Erachtens nach daher irrelevant.</i></p> <p><i>Die Tatsache, dass in den auf das Jahr 1992 folgenden Zeiträumen die Gesellschaft ihre Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte vermag ebenfalls nichts an der Tatsache zu ändern, dass in diesen Folgezeiträumen kein Gewerbebetrieb und somit keine Mitunternehmerschaft im steuerrechtlichen Sinne mehr vorlag (vgl. VwGH vom 29. November 2006; 2003/13/0065).</i>"</p> <p>Der Vertreter des Finanzamtes wiederholte seinen bisherigen Standpunkt.</p>
--	--

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***3. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:***

3.1.	<p>Gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.</p>
3.2.	<p>Für das Jahr 1997 hat die Bw. Erklärungsformulare abgegeben, die nicht entsprechend ausgefüllt waren. Insbesondere geben diese keinen Aufschluss darüber, ob das Kapitalkonto der Fa. M. GmbH &amp; Co KG durch die Gesellschafter aufgefüllt wurde oder nicht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass für das Jahr 1997 keine Abgabenerklärungen vorliegen, da die abgegebenen Formulare nicht entsprechend ausgefüllt waren (vgl. Laudacher, SWK 26/2006, S 745; UFS 16. Juni 2006, RV/0452-L/06).</p>

3.3.	<p>Maßgebend im Zusammenhang mit dem Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der richtigen rechtlichen Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können. Folgender Geschehnisablauf liegt dem angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid zu Grunde: Aufgrund der Eingabe vom 9. Dezember 1997 (F-Akt, 10/1997) war dem Finanzamt bekannt, dass im August 1997 das Konkursverfahren abgeschlossen wurde und die Gesellschafter die Fa. nicht weiter führen werden.</p> <p>In den Abgabenerklärungsformularen vom 16. Februar 1998 (F-Akt, Bl. 11-13/1997) wurde nur darauf hingewiesen, dass keine Aktivitäten geplant sind und der Konkurs im August 1997 abgeschlossen wurde.</p> <p>Auf Basis dieser Informationen erging die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 mit Bescheid vom 24. Juni 1998 (F-Akt, 19-22/1997).</p>
3.4.	<p>Maßgebend für das Neuherkommen von Tatsachen ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Tz. 14 mit Hinweisen auf VwGH 16. September 2003, 2000/14/0175-0177; 18. September 2003, 99/15/0120). Tatsachen, die aus Veranlagungen der Vorjahre ableitbar sind, stehen einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegen, wenn diese im maßgeblichen Jahr nicht offen gelegt wurden.</p> <p>Im gegenständlichen Fall wurde erst im Berichtigungsbescheid vom 31. Jänner 2001 (F-Akt, 26-31) offenbar erstmals vermutet, dass die negativen Kapitalkonten nicht aufgefüllt wurden, ohne in der Begründung näher darauf einzugehen. Die fehlende Begründung wurde erst nach Erhebungen des Finanzamtes Wels am 1. Oktober 2001 nachgereicht.</p> <p>Erstmals im Vorhalt vom 11. Dezember 2001 (F-Akt, 72) ist das Finanzamt der Frage nachgegangen, ob Herr Dieter M. seiner Nachschussverpflichtung betreffend Auffüllung des negativen Kapitalkontos nachgekommen ist bzw. ob eine derartige bestanden hat.</p> <p>In der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Februar 2002 (F-Akt, 80) wurde erstmals dargelegt, dass keine Nachschussverpflichtung bestanden hat.</p>
3.5.	<p>Aus dieser Abfolge der Geschehnisse ergibt sich, dass die Behörde im Zusammenhang mit der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 mit Bescheid vom 24. Juni 1998 keine Ermittlungen bezüglich der allfälligen Auffüllung der negativen Kapitalkonten durchgeführt hat. Aus den der Feststellung der Einkünfte für 1997 zu Grunde</p>

	<p>liegenden Unterlagen ergaben sich keine Hinweise auf eine Nichthaftung der negativen Kapitalkonten. Wenn auch nach den Ausführungen der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren die Nichthaftung der negativen Kapitalkonten der gesetzliche Regelfall sei, führt dies nicht dazu, dass von der Behörde diesbezüglich keine Sachverhaltsfeststellungen zu treffen waren. Es besteht nämlich keine gesetzliche Fiktion, die eine Nichthaftung der negativen Kapitalkonten der Gesellschafter an einer Kommanditgesellschaft als gegeben annimmt oder die diesbezüglich eine widerlegbare Vermutung aufstellt. Demnach stellt es sehr wohl eine neue Tatsache dar, wenn erst im Nachhinein hervorkommt, dass die Gesellschafter die negativen Kapitalkonten nicht aufgefüllt haben. Diese neue Tatsache ist erst nach Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 mit Bescheid vom 24. Juni 1998 hervorgekommen. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt eine amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz. 16 mit mehreren Judikurnachweisen).</p>
3.6.	<p>Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 Abs. 4 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art neu hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz. 38). Gerade im gegenständlichen Fall zeigt sich, dass die Berücksichtigung des Umstandes, dass die Gesellschafter das negative Kapitalkonto der Gesellschaft nicht aufgefüllt haben, zu nicht unwesentlichen steuerlichen Konsequenzen führt. § 24 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sieht für diesen Fall ausdrücklich eine Erfassung des negativen Kapitalkontos vor. Die Auswirkungen sind nicht geringfügig, weil entsprechend hohe negative Kapitalkonten bestanden haben. Einerseits hat die Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Erlassung des Feststellungsbescheides für 1997 keine Ermittlungen durchgeführt, andererseits ist die Bw. ihrer Offenlegungspflicht nicht nachgekommen, in dem lediglich nicht entsprechend ausgefüllte Erklärungsformulare dem Finanzamt übermittelt wurden.</p> <p>Gesamt betrachtet erweist sich die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens als sachgerecht, da nur dadurch das Ziel einer insgesamt rechtmäßigen Besteuerung erreicht werden kann.</p>

#### **4. Zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997:**

4.1.	<p>Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.</p> <p>Scheidet ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entsteht jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechtes. Auch ist nicht ausschlaggebend, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist. Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn die Mitunternehmerschaft durch Konkurs beendet wird (vgl. <i>Doralt</i>, EStG<sup>10</sup>, § 24 Tz. 196).</p>
4.2.	<p>Die Konkurseröffnung über das Vermögen einer Kommanditgesellschaft führt zwar zufolge § 161 Abs. 2 iVm § 131 Z. 3 HGB zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses. Die Gesellschaft besteht vorerst weiter und kann - z.B. im Falle des Abschlusses eines Zwangsausgleiches - ihren Fortbestand sichern. Wird hingegen - wie im vorliegenden Fall - das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben, kommt es erst dadurch zur (Voll-)Beendigung der Gesellschaft (VwGH 21. Februar 1996, 94/14/0160).</p> <p>Die Auflösung der Gesellschaft bedeutet nur, dass an die Stelle des ursprünglichen Gesellschaftszweckes nunmehr der Abwicklungszweck tritt. Im gegenständlichen Fall trat an die Stelle der Liquidation gemäß § 145 ff HGB das Konkursverfahren. Die Aufhebung des Konkursverfahrens nach Vollzug der Schlussverteilung (§ 139 Abs. 1 KO) führt zur Beendigung der Gesellschaft (vgl. <i>Koppensteiner</i> in <i>Straube</i>, HGB I, § 131 Tz. 12). Eine Liquidation bzw. Abwicklung im Zuge eines Konkursverfahrens ist keine Betriebsaufgabe iSd. § 24 EStG 1988. Somit bleibt während der Abwicklung im Konkurs der Gewerbebetrieb als laufender Betrieb bestehen (vgl. <i>Doralt</i>, EStG<sup>10</sup>, § 24 Tz. 143). Erst die Verteilung des Massevermögens, die mit Abschluss des Konkursverfahrens im Jahr 1997 stattfand, führte zur Beendigung der Gesellschaft (vgl. VwGH 21. Februar 1996, 94/14/0160). Dies ist auch der Zeitpunkt, der für die steuerliche Berücksichtigung des nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos maßgeblich ist. Entgegen der Auffassung der Bw. könnte der Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw. die konkursrechtliche Betriebseinstellung nicht für die Berücksichtigung des negativen Kapitalkontos iSd. § 24 Abs. 2 EStG 1988 relevant sein, zumal sich durch die Eröffnung des Konkursverfahrens der Gesellschaftszweck geändert hat und trotz Abverkauf von Anlagegütern ein laufender Betrieb bestehen</p>

	<p>bleibt, der diesem neuen Gesellschaftszweck dient. Erst der Vollzug der Schlussverteilung führt zur Beendigung der Gesellschaft und damit zur Berücksichtigung der negativen Kapitalkonten iSd. § 24 Abs. 2 EStG 1988. Ebensowenig ist die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch für die Besteuerung nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblich, da diese Eintragung im Firmenbuch nur deklaratorischen Charakter hat (vgl. <i>Ritz</i>, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 79 Tz. 10). Demnach war die Vorgangsweise des Finanzamtes, die negativen Kapitalkonten der Gesellschafter auf Grund der Konkursaufhebung im Jahr 1997 zu erfassen, rechtmäßig.</p>
4.3.	<p>Aus den eingereichten Erklärungsformularen betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 war die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 nicht ableitbar. Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz sind auch keine Anhaltspunkte für die Berechnung dieses Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes hervorgekommen. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem UFS hat das Finanzamt dargestellt, wie die Gewinn- bzw. Verlustanteile für das Jahr 1997 berechnet wurden. Ausgangspunkt für die Berechnung war die zuletzt eingereichte Bilanz für das Jahr 1993. Aus den nachträglichen Ermittlungen des Finanzamtes ist zudem nicht hervorgekommen, dass einem der Gesellschafter eine Nachschussverpflichtung getroffen hat. Diesbezügliche Ermittlungen sind ins Leere gegangen.</p> <p>Da die Grundlagen für die Abgabenerhebung für das Jahr 1997 von der Bw. nicht offen gelegt wurden und auch anders nicht ermittelt werden konnten, war die Abgabenbehörde berechtigt diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Ausgangspunkt für die Schätzung war die Bilanz für das Jahr 1993. Das Ergebnis der Berechnung wurde der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens vorgehalten. Dagegen wurden keine Einwendungen vorgebracht. Da diese Berechnung zu einem Ergebnis führt, das den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommt, war es nicht rechtswidrig, diese dem angefochtenen Bescheid zu Grunde zu legen.</p>

##### **5. Die Berufungsentscheidung ergibt auch an:**

Finanzamt Grieskirchen Wels, zu Handen Herrn L., 4601 Wels, Dragonerstraße 31 als Amtspartei.

Linz, am 2. April 2007